

**Audience publique du 20 novembre 2008**

Recours formé par  
la société anonyme ... SA, ...,  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu des collectivités et d'impôt commercial communal

---

**JUGEMENT**

Vu la requête inscrite sous le numéro 24119 du rôle et déposée le 27 février 2008 au greffe du tribunal administratif par Maître Charles Kaufhold, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, pour le compte de la société anonyme ... SA, établie et ayant son siège social à L-..., inscrite au registre de commerce et des sociétés de Luxembourg sous le numéro B ..., représentée par son conseil d'administration actuellement en fonction, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007 ayant rejeté comme non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 26 mai 2008 ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe du tribunal administratif le 25 juin 2008 par Maître Charles Kaufhold ;

Vu le mémoire en duplique du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Laurent Engel, en remplacement de Maître Charles Kaufhold, et Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en leurs plaidoiries respectives.

---

A défaut de déclarations d'impôt déposées pour les années 2002 et 2003, le bureau d'imposition Luxembourg II de la section des sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le bureau d'imposition* », émit à l'égard de la société anonyme ... SA, dénommée ci-après « *la société ...* », le 5 juillet 2006 les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal relatifs aux années 2002 et 2003, ainsi que les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004.

La société ... introduisit le 4 octobre 2006, par l'intermédiaire de Monsieur Rainer Erz de la Fiduciaire Socofisc, une réclamation à l'encontre des bulletins d'impôt susvisés.

Par décision datée au 28 novembre 2007, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « *le directeur* », déclara la réclamation irrecevable en ce qu'elle était dirigée contre les bulletins d'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004 et rejeta ladite réclamation comme non fondée en ce qui concerne les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal relatifs aux années 2002 et 2003. Le corps de ladite décision est libellé comme suit :

*«Le directeur des contributions,*

*Vu la requête introduite le 4 octobre 2006 par le sieur Rainer Erz de la Fiduciaire Socofisc, pour réclamer au nom de la société anonyme ..., L-..., contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003, ainsi que contre les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004, tous émis le 5 juillet 2006 ;*

*Vu le dossier fiscal ;*

*Vu les §§ 228 et 301 de la loi générale des impôts (AO) ;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce ni avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi, qu'il n'y a pas lieu de la refuser ;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO) dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 228 AO) de la loi ;*

*Considérant que la réclamante critique les bulletins susmentionnés sans fournir des précisions supplémentaires quant à l'objet de ses contestations, la motivation annoncée dans sa requête n'ayant jamais été présentée ;*

*qu'il résulte cependant de l'examen du dossier fiscal et des années litigieuses que les réclamations ne peuvent être dirigées que contre l'établissement des bases d'imposition par voie de taxation ;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause sans égard aux moyens et conclusions du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public ;*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé ;*

## *I.*

*Considérant qu'une imposition qui est assise en tout ou en partie sur des bases fixées par établissement séparé ne peut être attaquée pour le motif que ces bases d'imposition seraient inexactes ;*

*qu'une telle réclamation ne peut être formée que contre le bulletin portant établissement séparé, en l'espèce notamment des valeurs unitaires de la fortune d'exploitation au 1<sup>ier</sup> janvier 2003 et au 1<sup>ier</sup> janvier 2004 (§ 232 alinéa 2 AO) ;*

*Considérant d'ailleurs que si le bulletin de l'établissement séparé a fait l'objet d'une réclamation, sa réformation entraînera d'office un redressement du bulletin d'impôt établi sur base dudit bulletin d'établissement (§ 218 alinéa 4 AO) ;*

*Considérant qu'il résulte des développements qui précèdent que la requête doit être déclarée irrecevable en ce qu'elle concerne les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004 ;*

## **II.**

*Considérant que la requérante n'ayant réservé aucune suite aux divers rappels l'invitant au dépôt des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial communal des années en cause, notamment aux sommations d'astreintes du 12 octobre 2004 et du 12 octobre 2005 et aux décisions du 2 février 2005 et du 3 juillet 2006 liquidant les astreintes en question, le bureau d'imposition était fondé à procéder par voie de taxation conformément au § 217 AO ;*

*Considérant que les contribuables ne doivent s'imputer qu'à eux-mêmes les conséquences éventuellement désavantageuses de la taxation, lorsque c'est par la suite de leur propre comportement fautif qu'il a été nécessaire de recourir à cette mesure (jugement tribunal administratif du 19.06.2000, no 11295 du rôle) ;*

*Considérant d'ailleurs que l'obstination de retenir des déclarations jusqu'à ce que le bureau d'imposition soit forcé de procéder par voie de taxation, tient du pari à ce que le bureau d'imposition, par ignorance de certains faits, établisse un revenu imposable inférieur à celui réalisé ;*

*que cependant le droit aux voies de recours ne saurait être converti en instance réparatrice des taxations ressenties comme défavorables, alors même que la production de déclarations dans un délai de réclamation de trois mois prouve que leur remise n'avait aucune raison de traîner pendant des années ;*

## **PAR CES MOTIFS**

*dit les réclamations irrecevables en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur la fortune des années 2003 et 2004 ;*

*reçoit les réclamations en la forme en ce qu'elles sont dirigées contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de la base d'assiette de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 ;*

*les dit non fondées ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 février 2008, la société ... a fait introduire un recours contentieux tendant à la réformation, sinon à l'annulation de la décision directoriale précitée du 28 novembre 2007, dans la mesure seulement où celle-ci a

déclaré non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003.

Dans son mémoire en réplique, la société ... soulève d'abord l'irrecevabilité du mémoire en réponse du délégué du gouvernement au regard de l'article 5 (1) de la loi modifiée du 21 juin 1999 portant règlement de procédure devant les juridictions administratives, au motif que le mémoire en réponse n'indiquerait pas les qualités du signataire du mémoire.

Le délégué du gouvernement conclut au rejet de ce moyen d'irrecevabilité du mémoire en réponse, alors que ses qualités en tant que signataire du mémoire ressortiraient clairement du papier à en-tête du gouvernement du Grand-Duché de Luxembourg.

Dans la mesure où la qualité de délégué du gouvernement ressort effectivement du papier à en-tête utilisé pour la rédaction du mémoire en réponse, de sorte qu'il ne peut faire de doute que l'Etat est valablement représenté dans la présente instance par un délégué du gouvernement, ceci au regard de l'article 5(1) de la loi du 21 juin 1999, précitée, le moyen tendant au rejet du mémoire en réponse de l'Etat doit être écarté.

Quant à la recevabilité du recours, le délégué du gouvernement conclut à l'irrecevabilité du recours subsidiaire en annulation.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur le revenu commercial communal. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation dirigé contre la décision directoriale du 28 novembre 2007.

Le recours en annulation introduit à titre subsidiaire est partant irrecevable.

Quant à la recevabilité du recours en réformation, le délégué du gouvernement fait valoir que le recours n'aurait pas été introduit conformément à l'article 1<sup>er</sup> de la loi modifiée du 21 juin 1999 précitée au motif que l'objet de la demande ainsi que les faits et moyens invoqués ne seraient pas clairement exposés. En effet, il ne résulterait pas clairement de la requête si la demanderesse se sent lésée par la décision dans la mesure où celle-ci a déclaré irrecevable la réclamation contre les bulletins de l'impôt sur la fortune ou par le volet de la décision ayant déclaré non fondée la réclamation concernant les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur le revenu commercial communal. Par ailleurs, la taxation serait contestée sans cependant que la demanderesse explique en quoi exactement cette taxation lui ferait grief.

A cet égard, la demanderesse fait valoir dans son mémoire en réplique que la requête ferait référence à la décision critiquée en ce qu'elle a déclaré non fondée sa réclamation dirigée contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt commercial communal des années 2002 et 2003 et que par ailleurs la requête, indiquant qu'il est reproché au directeur d'avoir refusé de réexaminer le dossier, préciserait les faits à la base du recours et le moyen tiré de l'illégalité de la décision directoriale. Elle estime que ces indications seraient suffisantes pour organiser utilement la défense et instruire le dossier.

Force est de constater que la demanderesse a indiqué dans sa requête que le recours est dirigé contre la décision directoriale « *qui a déclaré non fondées les réclamations de la requérante contre les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et pour l'impôt commercial des années 2002 et 2003* ». Il ressort dès lors de la requête que le recours est exclusivement dirigé contre le volet de la décision directoriale ayant visé les bulletins d'impôt sur le revenu et non ceux de l'impôt sur la fortune. Il ressort encore de la requête, qui est certes plus que sommaire, que la demanderesse critique la décision du directeur en ce qu'il a refusé de réexaminer le dossier suite à la réclamation, argumentant que cette façon de procéder enlèverait au contribuable le droit de contester toute taxation d'office, et qu'elle estime que la taxation serait exagérée au regard des dispositions du paragraphe 204 AO. A cela s'ajoute que le délégué du gouvernement a pris position d'une façon très détaillée dans le cadre de ses mémoires en réponse et en duplique par rapport à la requête introductive d'instance et au mémoire en réplique de la demanderesse et qu'il n'a partant pas pu se méprendre sur l'objet du recours introduit et sur les moyens développés. Le moyen soulevé mettant en cause la recevabilité du recours est dès lors à écarter pour ne pas être fondé.

Ledit recours est encore recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la société ... SA reproche au directeur d'avoir refusé d'examiner son dossier suite à sa réclamation, le raisonnement du directeur enlevant, d'après la demanderesse, au contribuable le droit de contester toute taxation d'office. La demanderesse estime encore que la taxation serait exagérée au regard des dispositions du paragraphe 204 AO, ce d'autant plus que le directeur aurait disposé des déclarations qui lui auraient permis de procéder à une imposition correcte.

Le délégué du gouvernement insiste tout d'abord sur le fait que les taxations d'office seraient intervenues à défaut du dépôt des déclarations d'impôt par la demanderesse depuis sa constitution en 2002, malgré l'envoi répété mais infructueux de rappels et d'astreintes.

Il continue en soutenant qu'au cas où le tribunal ne mettrait pas en cause la recevabilité du recours, le recours serait néanmoins non fondé. En effet, aux termes des paragraphes 167 et s. AO, le contribuable aurait l'obligation légale de faire une déclaration d'impôt, de même que le bureau d'imposition serait tenu, conformément aux paragraphes 204 et 205 AO, de procéder à l'examen et au contrôle de la déclaration d'impôt. La procédure d'imposition reposerait ainsi sur les principes de bonne coopération et de confiance réciproque entre le contribuable et le bureau d'imposition. En cas de contestation d'un bulletin d'impôt émis à la suite d'une procédure d'imposition régulière, le paragraphe 228 AO permettrait au contribuable de présenter une réclamation au directeur, lequel, aux termes des paragraphes 243 et 244 AO, serait tenu de procéder au réexamen intégral de la cause, mais ce réexamen intégral ne serait pas à confondre avec une première procédure d'imposition ou un premier examen par le directeur de nouvelles déclarations, demandes ou autres éléments nouvellement présentés par le contribuable, que ce dernier s'est refusé jusqu'alors à fournir au bureau d'imposition. Le représentant étatique soutient qu'une telle première procédure d'imposition, rendue impossible au niveau du bureau d'imposition par le refus de collaboration du contribuable, ne saurait être admise devant le directeur. En effet, la *ratio legis* du paragraphe 243 AO ne serait pas d'offrir à un contribuable négligent et fautif le choix entre l'acceptation et le refus d'une taxation et de lui permettre d'imposer à sa guise sa collaboration au directeur en obligeant ce dernier non pas à un réexamen d'un dossier déjà traité par le bureau d'imposition mais à un premier examen d'une déclaration d'impôt que le contribuable n'a pas voulu présenter au bureau d'imposition.

Le contribuable négligent ne saurait en aucun cas profiter de son comportement fautif pour abuser d'une voie de recours dont il détourne intentionnellement l'objet. La taxation des revenus ne constituerait pas une sanction mais la conséquence inévitable de la pratique de la demanderesse de ne pas déclarer ses revenus pendant des années.

En ordre subsidiaire, et pour le cas où le tribunal estimerait que le directeur aurait dû procéder à un premier examen des déclarations d'impôt de la demanderesse, le délégué du gouvernement conclut au rejet des réclamations et au rejet des déclarations d'impôt pour être incomplètes et insuffisantes. Dans ce contexte, il fait valoir que si le directeur disposait en vertu du paragraphe 244 AO des mêmes moyens et droits que ceux dont disposerait le bureau d'imposition, les fonctions du directeur et du bureau d'imposition ainsi que les principes gouvernant les procédures et le régime des preuves ne seraient cependant pas les mêmes. Ainsi, si la déclaration d'impôt présentée au bureau d'imposition bénéficierait en vertu du paragraphe 166 AO d'une présomption de sincérité et d'exactitude, la nature juridique d'une déclaration d'impôt annexée à une réclamation introduite sur base du paragraphe 228 AO devant le directeur, ou déposée auprès du bureau d'imposition à un moment où une réclamation a déjà été introduite auprès du directeur, serait cependant différente, alors qu'il ne s'agirait que d'un simple état d'avoirs et de dettes du contribuable couché sur le formulaire de la déclaration d'impôt sur le revenu, mais ne bénéficiant pas d'une présomption de sincérité ou d'exactitude. Devant le directeur, la charge de la preuve de la déclaration d'impôt incomberait partant au contribuable. Or, en l'espèce, les bilans, non révisés, ni publiés, produits par la demanderesse n'auraient pas la valeur requise pour constituer une preuve valable des chiffres avancés. Les chiffres avancés resteraient ainsi à l'état de pure allégation, de sorte que la réclamation, ensemble le recours introduit devant le tribunal, seraient à déclarer non fondés.

En ordre plus subsidiaire, le délégué du gouvernement conclut encore à la régularité de la taxation des revenus de la demanderesse, telle qu'opérée par le bureau d'imposition, au motif que les conditions du paragraphe 217 AO auraient été remplies en l'espèce. Ainsi, face à un contribuable ayant refusé toute collaboration et se soustrayant systématiquement à ses obligations légales, le bureau d'imposition se serait trouvé dans l'impossibilité de déterminer les bases d'imposition litigieuses et aurait été dans l'obligation de procéder à la taxation de ses revenus et ce par voie de généralisation. Les calculs retenus auraient été établis d'une façon aussi objective que possible sur base de données existantes et de présomptions de probabilité. Ce serait partant à tort que la demanderesse reproche au bureau d'imposition d'avoir procédé d'une manière arbitraire, étant donné qu'il a été tenu compte de tous les indices et circonstances de nature à influencer sur la détermination du bénéfice réalisé par la demanderesse. Il explique qu'en l'absence d'une déclaration d'impôt depuis sa constitution en 2002, le bureau d'imposition aurait totalement ignoré le bénéfice commercial réalisé par la demanderesse. Il résulterait des circonstances de l'affaire que les résultats de la taxation seraient probables et approximatifs, de sorte que les critiques adressées à leur encontre ne seraient pas fondées.

Dans son mémoire en réplique la demanderesse rappelle qu'elle ne conteste pas le volet de la décision critiquée visant les bulletins de l'impôt sur la fortune.

Quant au volet de la décision ayant trait aux bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur le revenu commercial communal, elle argumente que sur base du paragraphe 243 AO, le directeur aurait l'obligation d'examiner d'office et dans son intégralité la situation de fait et de droit qui est à sa disposition, et qu'il ne saurait se soustraire à cette obligation en invoquant une faute du contribuable. Dénier au contribuable l'instruction de sa réclamation reviendrait à vider la procédure de réclamation devant le directeur de tout sens et

la transformerait en une simple « *chicanerie administrative* ». La demanderesse soutient que sa réclamation aurait été étayée par les déclarations fiscales concernant les années litigieuses, elles-mêmes étayées par les bilans et comptes de pertes et profits, éléments que le directeur aurait dû prendre en considération, et qu'il ressortirait de ces pièces que la taxation d'office serait manifestement erronée. Elle fait valoir qu'une mesure de taxation ne pourrait pas constituer une sanction, mais constituerait un procédé de détermination des bases d'imposition, appliqué même à l'égard d'un contribuable diligent, consistant à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative. Elle soutient, en donnant des chiffres à l'appui, que les résultats des années 2002 et 2003 se seraient soldés par un résultat négatif et qu'à la lumière de ces résultats, la taxation apparaîtrait comme exagérée. Ces résultats prouveraient encore que le défaut de remise de déclarations ne tiendrait pas du pari, comme l'entendait le directeur. Face aux contestations du délégué du gouvernement concernant la véracité des résultats déclarés, la demanderesse estime que la charge de la preuve ne reposerait pas exclusivement sur le contribuable, en ce sens qu'une fois les éléments nécessaires pour la détermination de la base d'imposition fournis par le contribuable, ces éléments documentant l'apparence d'une réalité économique et étant de nature à conforter la preuve de la régularité de la comptabilité de la société, il incomberait à l'administration de rencontrer utilement les déclarations et pièces fournies et de faire état d'indices concrets pour ébranler cette apparence. La demanderesse cite à l'appui de sa thèse une jurisprudence du tribunal administratif développée dans le cadre de la procédure d'imposition, mais qui, d'après la demanderesse, serait applicable aussi dans le cadre de la procédure devant le directeur, ce dernier ayant en vertu du paragraphe 243 AO les mêmes pouvoirs et obligations que le bureau d'imposition. L'obligation de rapporter des preuves à l'appui de ses déclarations à charge du contribuable serait limitée par les dispositions du paragraphe 171 alinéa 1<sup>er</sup> AO, à ce que peut raisonnablement être exigé. A défaut pour l'administration de fournir des indices concrets mettant en cause la régularité de la comptabilité, les éléments de preuve fournis par la demanderesse devrait être considérés comme suffisants. La demanderesse fait encore valoir que ses déclarations d'impôt pour les années 2004 et 2005 auraient été remises ensemble avec les mêmes pièces que celles remises avec les déclarations visant les années 2002 et 2003, sans que le bureau d'imposition ait émis des remarques à ce sujet, de sorte qu'il ne serait pas compréhensible que ces mêmes pièces ne seraient pas acceptées pour les années 2002 et 2003.

Quant à la régularité de la taxation, la demanderesse renvoie à la publication de ses statuts qui révèle un capital social minimum de 1.250.000 LUF, et elle fait valoir que son changement d'objet social en 2002, serait fiscalement à considérer comme création d'entreprise au sens de l'article 35 de la loi concernant l'impôt sur le revenu, et qu'il ne serait pas inhabituel que des sociétés nouvellement créées fassent des pertes. Compte tenu de ces deux considérations qui étaient à la disposition du bureau d'imposition au moment de la taxation d'office, ce dernier aurait procédé à une taxation manifestement exagérée.

Le délégué du gouvernement fait valoir dans son mémoire en duplique, que son argumentation suivant laquelle la charge de la preuve incomberait exclusivement au contribuable serait confirmée par une jurisprudence du tribunal administratif qui retient que le contribuable ne saurait se limiter de contester en bloc une taxation. Il relève encore que la demanderesse ne saurait se référer aux déclarations visant les années 2004 à 2006, les résultats variant d'un exercice à l'autre.

Quant au principe de la taxation, il y a lieu de rappeler en premier lieu que le paragraphe 217 AO dispose que :

« (1) Soweit das Finanzamt die Besteuerungsgrundlagen (einschließlich solcher Besteuerungsgrundlagen, die für eine gesonderte Feststellung nicht vorgeschrieben ist) nicht

*ermitteln oder berechnen kann, hat es sie zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.*

*(2) Zu schätzen ist insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft oder eine Versicherung an Eides Statt verweigert. Das Gleiche gilt, wenn der Steuerpflichtige Bücher oder Aufzeichnungen, die er nach den Steuergesetzen zu führen hat, nicht vorlegen kann oder wenn die Bücher oder Aufzeichnungen unvollständig oder formell oder sachlich unrichtig sind ».*

La taxation des revenus constitue ainsi le moyen qui doit permettre aux instances d'imposition, qui ont épuisé toutes les possibilités d'investigation sans pouvoir élucider convenablement tous les éléments matériels du cas d'imposition, d'arriver néanmoins à la fixation de l'impôt (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 340 et autres références y citées). Elle consiste à déterminer et à utiliser une valeur probable ou approximative, afin d'aboutir à une évaluation de la base imposable, correspondant dans toute la mesure du possible à la réalité économique. Ce procédé comporte nécessairement une marge d'incertitude et d'inexactitude et la prise en compte pour l'administration fiscale d'une marge de sécurité est licite, dès lors qu'elle est faite avec mesure et modération (cf. Cour adm. 30 janvier 2001, n° 12311C du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 341 et autres références y citées). La taxation d'office ne constitue pas une mesure de sanction à l'égard du contribuable, mais un procédé de détermination des bases d'imposition compte tenu des éléments à disposition du bureau d'imposition, même applicable à l'égard des contribuables soigneux et diligents (cf. trib. adm. 26 avril 1999, n° 10156 du rôle, Pas. adm. 2006, V° Impôts n° 344).

Il est constant en cause que la demanderesse, malgré des sommations d'astreinte et des décisions liquidant l'astreinte, n'a pas donné suite aux injonctions administratives de remettre les déclarations d'impôt sur le revenu des années 2002 et 2003. Il n'est pas non plus contesté que ce n'est que suite à des réclamations dirigées contre les bulletins d'impôt établis par la voie de la taxation d'office, que la demanderesse a soumis au bureau d'imposition les déclarations d'impôt des années concernées, ainsi que différentes pièces justificatives afférentes.

Au vu de ces éléments, le tribunal est amené à constater que c'est à bon droit que le directeur a retenu que le bureau d'imposition était tenu, conformément aux termes du paragraphe 217 AO, de procéder par voie de taxation pour fixer les bases d'imposition. Il y a lieu de relever dans ce contexte que le principe du recours à la procédure de la taxation d'office n'est pas en soi remis en question par la demanderesse, mais elle conteste le résultat, auquel aboutissent les taxations d'office faites par le bureau d'imposition, qu'elle considère comme arbitraire, et reproche au directeur de ne pas avoir réexaminé son dossier au regard des pièces remises.

Le paragraphe 228 AO dispose qu'une réclamation contre un bulletin doit « être introduite devant le directeur de l'Administration des contributions directes ou son délégué ».

Le paragraphe 243 (1) AO prévoit que « Soweit die Rechtsmittelbehörden zur Nachprüfung tatsächlicher Verhältnisse berufen sind, haben sie den Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln ». Il résulte de cette disposition que le directeur est tenu de procéder d'office à l'examen de la situation de fait et de droit à la base de la réclamation. En d'autres termes, le directeur saisi d'une réclamation procède d'office à un réexamen intégral de la situation du contribuable et à l'établissement de l'impôt en lieu et place du bureau



d'imposition. A cette fin, le paragraphe 244 AO confère au directeur les mêmes prérogatives que celles revenant au bureau d'imposition dans le cadre de la procédure d'imposition.

Il résulte encore de ces dispositions légales que le directeur, en sa qualité d'instance compétente pour statuer sur le bien-fondé d'une réclamation contre un bulletin d'impôt, est appelé à clarifier la situation de fait à la base de la réclamation et à obtenir à cette fin de la part du contribuable réclamant ou, le cas échéant, de tierces personnes les informations complémentaires de nature à lui permettre de se prononcer sur le bien-fondé de l'imposition sujette à critique.

Dès lors, le directeur, en procédant à un réexamen intégral de la situation du contribuable est ainsi tenu de prendre en considération tous les éléments de fait lui soumis, y compris les éléments de fait dont le bureau d'imposition ne disposait pas encore lors de la détermination de la base imposable et qui n'ont été présentés que durant l'instance de réclamation. Il appartient dès lors au directeur de vérifier notamment si les bases imposables fixées par la voie de la taxation d'office se rapprochent autant que possible de la réalité économique et si la marge de sécurité fixée par le bureau d'imposition a été établie avec mesure et modération.

C'est partant à tort que le directeur, saisi d'une réclamation dirigée contre les bulletins d'impôt sur le revenu des collectivités et de l'impôt sur le revenu commercial communal pour les années 2002 et 2003, s'est contenté de vérifier le principe du recours à la taxation d'office, sans procéder à un examen au fond de la situation de la demanderesse, plus particulièrement sans procéder à l'examen des déclarations qui étaient à sa disposition au moment de la prise de sa décision, ensemble les pièces versées à l'appui, alors que cette démarche rentre directement dans la mission qui lui a été assignée par les dispositions légales prévues. En effet, le directeur a refusé de prendre en compte tant les déclarations d'impôt concernant les années fiscales litigieuses, que les pièces justificatives afférentes, qui d'après le dossier fiscal ont été déposées le 8 novembre 2006 au bureau d'imposition, donc avant que le directeur ait pris sa décision, en se contentant de se retrancher derrière le constat que le contribuable devrait s'imputer à lui-même les conséquences éventuellement désavantageuses d'une taxation.

Le directeur aurait dû, conformément à sa mission, procéder d'office à l'examen des faits à la base de la réclamation et vérifier la conformité à la réalité tant de la taxation d'office opérée par le bureau d'imposition, que des données soumises par la demanderesse à l'appui de sa réclamation.

En omettant de procéder à un examen au fond de la situation de la demanderesse et de tenir compte des éléments factuels à sa disposition, le directeur ne s'est pas conformé aux prescriptions du paragraphe 243 AO, de sorte que les décisions directoriales déferées encourent l'annulation pour violation de la loi, sans qu'il n'y ait lieu d'analyser les autres moyens soulevés de part et d'autre, cet examen devenant surabondant.

Au vu de l'issue du litige et afin de maintenir dans le chef de la demanderesse la possibilité de voir toiser sa réclamation à un niveau non contentieux, il y a lieu, dans le cadre du recours en réformation sous examen, de prononcer l'annulation de la décision directoriale litigieuse et de renvoyer le dossier en prosécution de cause devant le directeur<sup>1</sup>.

---

Cf. TA 3 septembre 2008, n° 23516, TA 10 septembre 2008, n° 23929, TA 22 septembre 2008, n° 23501, TA 23 octobre 2008, n° 24060 et TA 23 octobre 2008, n° 24090, disponibles sous [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant contradictoirement ;

déclare recevable le mémoire en réponse du délégué du gouvernement ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare justifié ;

partant, dans le cadre du recours en réformation, annule la décision n° C 13557 du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 novembre 2007 et renvoie le dossier en prosécution de cause devant ledit directeur ;

déclare irrecevable le recours subsidiaire en annulation ;

condamne l'Etat aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,  
Martine Gillardin, premier juge,  
Annick Braun, juge

et lu à l'audience publique du 20 novembre 2008 par le premier vice-président, en présence du greffier Claude Legille.

s. Legille

s. Schockweiler